YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

29 päivänä toukokuuta 2001 *

Asiassa C-86/99,

jonka VAT and Duties Tribunal, London (Yhdistynyt kuningaskunta), on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Freemans plc

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Gulmann sekä tuomarit V. Skouris, R. Schintgen, F. Macken ja N. Colneric (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Mischo,
kirjaaja: osastopäällikkö D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Freemans plc, solicitors Herbert Smithin valtuuttamina P. Trevett, QC, ja barrister F. Fitzpatrick,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään R. Magrill, avustajanaan K. Parker, QC,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Apessos ja E. Mamouna,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja F. Riddy,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Freemans plc:n, edustajinaan P. Trevett ja F. Fitzpatrick, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään K. Parker, Kreikan hallituksen, asiamiehenään M. Apessos, ja komission, asiamiehenään R. Lyal, 9.11.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.1.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 VAT and Duties Tribunal, London, on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 14.1.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 12.3.1999, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty riita-asiassa, jossa kantajana on Freemans plc (jäljempänä Freemans) ja vastaajana Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners), joka on arvonlisäveron kantamisen osalta toimivaltainen viranomainen Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Asiassa on kyse arvonlisäveron perusteen määrittämistä sellaisten tavaroiden osalta, jotka on luovutettu Freemansin käyttöön ottaman myynninedistämisjärjestelmän yhteydessä.

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin V osastossa ("Verolliset liiketoimet") olevassa 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa."

4 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa sekä 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"A. *Maan alueella*

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

— — .

3. Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

— —

b) sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan".

5 Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa todetaan seuraavaa:

"C. *Erinäiset säännökset*

1. Sopimuksen mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin."

6 Kuudennen direktiivin 27 artiklan, josta "yksinkertaistamistoimenpiteet"-niminen XV osasto koostuu, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veron-

kannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään."

Kansallinen lainsäädäntö

7 Yhdistynyt kuningaskunta on ottanut kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisesti käyttöön vähittäismyyjiä varten erityisjärjestelmiä, joiden nojalla vähittäismyyjät voivat laskea myyntitoimiaan rasittavan arvonlisäveron kunkin tilikauden aikana tapahtuneiden verollisten toimitusten kokonaisarvon perusteella "päivittäisten bruttotulojen" menetelmän mukaisesti eikä kunkin yksittäisen luovutuksen arvon perusteella.

8 Yhdistynyt kuningaskunta salli 28.2.1997 saakka vähittäismyyjien laskea päivittäiset bruttotulonsa bruttotulojen vakiomenetelmällä (standard method of gross takings; jäljempänä vakiomenetelmä), joka perustui vähittäismyyjien tilikauden aikana saamiin maksusuorituksiin. Yhdistynyt kuningaskunta poisti vakiomenetelmän käytöstä 1.3.1997 alkaen ja edellytti, että vähittäismyyjät laskevat bruttotulonsa vaihtoehtoiseen bruttotulomenetelmään nojautuvan uuden järjestelmän mukaisesti (optional method of gross takings; jäljempänä vaihtoehtoinen menetelmä). Vaihtoehtoinen menetelmä perustui vähittäismyyjän laskuttamaan kokonaismäärään.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

9 Freemans myy tuotteitaan asiakkaille postimyynnillä sellaisten myyntiluetteloiden avulla, joita yhtiö lähettää yksityishenkilöille siinä tarkoituksessa, että nämä toimisivat sen edustajina. Freemansilla on noin 900 000 aktiivisesti toimivaa

edustajaa, jotka tilaavat tavaroita joko itselleen (jäljempänä omat ostot) tai muille asiakkaille. Ostot maksetaan Freemansin käyttöön ottamalla omarahoitteisella luotolla, jossa edustajat maksavat tavarasta myyntiluettelossa mainitun hinnan (jäljempänä myyntiluettelon mukainen hinta) useammissa kuukausierissä, jotka on jaksotettu yleensä 50 viikon ajalle. Freemans on perustanut kirjanpidossaan edustajilleen erillisen hyvitystilin, jota hyvitetään automaattisesti edustajan hyväksi summalla, joka on 10 prosenttia jokaisesta tämän Freemansille tekemästä maksusuorituksesta siten, että tämä summa muodostaa tarkemmin sanoen edustajan omien ostojen osalta 10 prosentin hyvityksen (jäljempänä omiin ostoihin kohdistuva hyvitys) ja muiden asiakkaiden ostojen osalta 10 prosentin palkkion (jäljempänä palkkio).

10 Edustaja voi nostaa hyvitetyn summan tililtään koska tahansa shekkinä, postisiirtona tai lottoamiseen oikeuttavana etusetelinä. Hän voi myös käyttää tämän summan omaa tai asiakkaan velkasaldoa pienentääkseen taikka sellaisiin uusiin ostoihin, jotka oikeuttavat hänet uuteen 10 prosentin suuruiseen hyvitykseen. Edustajat eivät voi kuitenkaan maksaessaan heti alun perin vähentää myyntiluettelon mukaisesta hinnasta omiin ostoihin kohdistuvaa hyvitystä.

11 Mikäli edustaja ei noudata maksuohjelman mukaista eräpäivää, hänen tilillään oleva kokonaissaldo lankeaa välittömästi maksettavaksi. Tällaisessa tapauksessa omiin ostoihin kohdistuvaa hyvitystä tai palkkiota ei pääsääntöisesti voida maksaa ennen kuin tiliasia on hoidettu kuntoon.

12 Jos edustajien tilille hyvitettyä summaa ei käytetä tietyn ajan kuluessa, se poistetaan Freemansin kirjanpidosta. Käytännössä on kuitenkin niin, että vaikka edustajat vaatisivatkin myöhässä oikeuttaan saada hyvitystä omista ostoistaan ja vaikka tämä oikeus olisikin jo teknisesti vanhentunut, edustajat eivät kuitenkaan menetä tähän oikeuteen liittyvää etua. Merkittävää osaa näistä omiin ostoihin kohdistuvista hyvityksistä ei kuitenkaan todellisuudessa käytetä, ja ne menetetään Freemansille.

13 Vakiomenetelmää soveltaen Freemans pystyi vähentämään omiin ostoihin kohdistuvat hyvitykset suoraan päivittäisistä bruttotuloistaan. Vaihtoehtoisen menetelmän käyttöönottopäivästä eli 1.3.1997 lukien Freemansin on laskettava päivittäiset bruttotulonsa voimatta kuitenkaan vähentää niistä omiin ostoihin kohdistuvia hyvityksiä; vähennyksen se voi tehdä vasta jos ja kun edustaja nostaa kyseisen alennuksen käteisenä tai käyttää sen alentamaan ostettujen tuotteiden hintaa.

14 Vaikka vakiomenetelmä olikin jo poistettu käytöstä, Freemans antoi kuitenkin huhtikuuta ja heinäkuuta 1997 koskevat arvonlisäveroilmoituksensa edelleenkin tätä menetelmää soveltaen, eli vähentäen omiin ostoihin kohdistuvat hyvitykset myyntiluettelon mukaisesta hinnasta. Commissioners verotti kuitenkin Freemansin suorittamia liiketoimia uuden vaihtoehtoisen menetelmän mukaan. Freemans haki muutosta tähän päätökseen VAT and Duties Tribunal, Londonissa.

15 Freemans väittää tässä kansallisessa tuomioistuimessa, että edustajan omaan käyttöönsä ostamien tuotteiden osalta veron perusteena on pidettävä tuotteiden myyntiluettelon mukaista hintaa, josta on vähennetty tämän edustajan omiin ostoihin kohdistuva hyvitys, koska Freemansilla ei sopimuksen mukaan ole milloinkaan oikeutta periä edustajalta myyntiluettelon mukaista täyttä hintaa.

16 Commissioners väittää sitä vastoin, että jos Freemansin ja sen edustajan välistä sopimusta tulkitaan oikein, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu vastike on se tuotteen myyntiluettelon mukainen täysi hinta, joka myyntiedustajan on sopimuksen mukaan maksettava Freemansille.

17 Kansallinen tuomioistuin korostaa, että Commissioners ei vaadi Freemansia maksamaan arvonlisäveroa suuremmasta summasta kuin siitä, jonka kuluttaja on

todellisesti maksanut. Se toteaa vielä, että tavaroiden luovutus, jonka tuloksena omiin ostoihin kohdistuva hyvitys myönnetään, tapahtuu ennen kuin nämä tavarat maksetaan, mikä taas on edellä mainitun hyvityksen suorittamisen peruste. Kansallisen tuomioistuimen mukaan nämä seikat puhuvat Freemansin nostaman kanteen hylkäämisen puolesta.

18 Koska VAT and Duties Tribunal, London, katsoi kuitenkin, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaiseminen edellyttää kuudennen direktiivin 11 artiklan tulkintaa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kun kuudennen direktiivin 11 artiklan A ja C kohtaa tulkitaan oikein, mikä on myyntiluettelon perusteella postimyynnillä asiakkaalle tämän omaan käyttöön luovutettujen tavaroiden osalta veron perusteena silloin, kun omarahoitteista luottoa myöntävä luovuttaja antaa asiakkaalle hyvitystä myyntiluettelon mukaisesta hinnasta ('omiin ostoihin' kohdistuva hyvitys), jolloin asiakkaan tiliä hyvitetään, kun tämä suorittaa luovuttajalle kuukausittaisia maksueriä (tai kun asiakas käyttää aikaisemmin saamansa hyvityksen maksuerän pienentämiseen tai kuittaamiseen), mutta kun asiakas voi nostaa tai käyttää suoritetuista maksuista kertyneen 'omiin ostoihin' kohdistuvan hyvityksen välittömästi siinäkin tapauksessa, että asiakkaan on vielä vastattava myöhemmin erääntyvistä maksueristä?

Onko veron perusteena

1) asiakkaalle myytyjen tavaroiden myyntiluettelon mukainen täysi hinta, josta on vähennetty tästä hinnasta myönnettävä 'omiin ostoihin' kohdistuva hyvitys, vai

2) asiakkaalle myytyjen tavaroiden myyntiluettelon mukainen täysi hinta, josta tehdään vähennys sillä hetkellä kun 'omiin ostoihin' kohdistuva hyvitys suoritetaan asiakkaan tilille, vai

3) asiakkaalle myytyjen tavaroiden myyntiluettelon mukainen täysi hinta, josta tehdään vähennys sillä hetkellä kun asiakas nostaa tai käyttää 'omiin ostoihin' kohdistuvan hyvityksen, vai

4) jokin muu määrä, ja jos näin on, niin mikä määrä?"

Ennakkoratkaisukysymys

19 Alustavasti on huomautettava, että aina silloin kun, kuten nyt kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa, käsiteltävänä on kysymys sellaisen hinnanosan oikeudellisesta luonnehtimisesta, joka voi mahdollisesti kuulua veron perusteeseen tai päinvastoin olla nimenomaisesti siihen kuulumatta, on ensimmäiseksi tutkittava, kuuluuko kyseinen hinnanosa johonkin kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdassa ja 3 alakohdassa tarkoitettuun ryhmään, ja ainostaan jos näin ei ole, on sovellettava kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettua veron perusteen yleistä käsitettä (ks. asia C-126/88, Boots Company, tuomio 27.3.1990, Kok. 1990, s. I-1235, 16 kohta).

20 Komissio väittää tältä osin, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan sanamuoto, ja erityisesti tämän säännöksen ranskankielinen versio, antaa ymmärtää, että hinnanalennukset tai hyvitykset hinnasta toteutuvat tämän säännöksen tarkoittamassa mielessä heti, kun ostaja on saanut laillisen oikeuden lukea ne hyväkseen. Kun otetaan huomioon, että kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa edustajalla on oikeus saada hyvitystä omista ostoistaan sillä hetkellä, kun hän ostaa tavaran, edellä mainittu säännös on komission mukaan sovellettavissa, mikä merkitsee sitä, että veron perusteena on alusta lukien pidettävä sitä myyntiluettelon mukaista hintaa, josta on vähennetty hyvitys.

21 Yhdistyneen kuningaskunnan ja Kreikan hallitukset kiistävät sen, että pelkästään tällainen oikeus hyvitykseen riittäisi siihen, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa voidaan soveltaa. Ne väittävät, että ostettujen tavaroiden luovutushetkellä vastike on myyntiluettelon mukainen täysi hinta, koska edustajan on maksettava Freemansille juuri tämä hinta.

22 On huomautettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan sanamuodon mukaan veron perusteeseen ei ole sisällytettävä sellaisia ostajalle myönnettyjä hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan. Tavaroiden luovutuksen osalta hetki, jolloin liiketoimi suoritetaan edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetussa mielessä, on kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaisesti hetki, jolloin ostetun tavaran omistajalle kuuluva määräämisvalta siirretään eli kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa hetki, jolloin edustaja ottaa tavarat vastattavikseen.

23 Jos tällä määräämisvallan siirtohetkellä ostajat maksavat alennetun hinnan, kyse on ostajille myönnetystä alennuksesta. Jos taas myyjä hyvittää ostajille osan siitä hinnasta, joka on jo maksettu, kyse on ostajille myönnetystä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa tarkoitetusta hyvityksestä (ks. vastaavasti em. asia Boots Company, tuomion 18 kohta).

24 Pääasian oikeudenkäynnissä ei ole kuitenkaan kyse tästä. Edustajalla on näet määräämisvallan siirtohetkellä velvollisuus maksaa myyntiluettelon mukainen täysi hinta, ja maksu tapahtuu useammissa kuukausierissä, ja Freemansin on hyvitettävä erillistä tiliä 10 prosentilla jokaista edustajan tekemää maksusuoritusta kohden. Summat, joilla edustajan tiliä on näin ollen hyvitettävä sitä mukaan kuin maksusuorituksia kertyy, eivät ole vielä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja hyvityksiä.

25 Toisin kuin komissio väittää, 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan soveltamiseksi ei näet vielä riitä, että ostaja saa tavaran ostaessaan, kuten asianlaita on kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa, sellaisen hyvityksen, johon voidaan laillisesti vedota.

26 On totta, että edellä mainitun säännöksen ranskankielisen version voidaan ymmärtää viittaavan siihen, että sanaa "acquis" (suomenkielisessä versiossa "toteutuvat") olisi tulkittava merkityksessä "juridiquement acquis" (saatu laillisesti). Saman säännöksen saksankielinen versio ("erhält") viittaa kuitenkin pikemminkin siihen, että hyvityksen on oltava tosiasiallisesti maksettu sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan. Olipa asia miten tahansa, on kuitenkin todettava, että mihinkään 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan kieliversioon ei sisälly ilmaisuja "saatu laillisesti" tai "saatu tosiasiallisesti", jotka olisivat olleet selkeitä ja yksiselitteisiä. Sanamuotoa on näin ollen syytä tulkita kuudennen direktiivin 11 artiklan tavoitteiden valossa.

27 Tältä osin on huomautettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa vain sovelletaan kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa vahvistettua oikeussääntöä, sellaisena kuin sitä on tulkittu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä (ks. em. asia Boots Company, tuomion 19 kohta). Tämän viimeksi mainitun säännöksen mukaan veron perusteena on tavaroiden luovutusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan ostajalta saaman tai saatavan vastikkeen. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ratkaiseva veron peruste on tavaran luovutuksesta tosiasiassa saatu vastike (ks. asia C-38/93, Glawe, tuomio 5.5.1994, Kok. 1994, s. I-1679, 8 kohta ja asia C-288/94, Argos Distributors, tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-5311, 16 kohta). Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdalla varmistetaan siten se, että toteutuu verotuksen neutraalisuuden periaate, joka erottamattomasti kuuluu yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään, ja kuudennen direktiivin säännöksiä on tulkittava tätä periaatetta noudattaen (ks. vastaavasti asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-3559, 26—31 kohta).

28 Jos kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa arvonlisävero laskettaisiin heti alusta lukien myyntiluettelon mukaisesta hinnasta, josta tehdään vähennys niiden määrien perusteella, jotka Freemans hyvittää, Freemans saisi

hyväkseen silloin, kun asiakkaat eivät myöhemmin käytä hyvitettyjä määriä, summan, jota on pidettävä osana toimitettujen tavaroiden vastikkeen muodostavaa myyntihintaa, vaikka tätä summaa ei olekaan sisällytetty veron perusteeseen. Tällainen arvonlisäveron laskentatapa rikkoisi näin ollen kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa tulkittuna verotuksen neutraalisuusperiaatteen mukaisesti.

29 Näin ollen verovelvollinen, joka käyttää kansallisen tuomioistuimen käsittelemässä pääasiassa kyseessä olevan kaltaista myynninedistämisjärjestelmää, ei voi perustellusti väittää, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu vastike muodostuu heti alusta lukien täydestä hinnasta, josta on kuitenkin vähennetty omiin ostoihin kohdistuva hyvitys.

30 Kuten Freemans on perustellusti huomauttanut, yhteisöjen tuomioistuin on tosin katsonut voittomahdollisuuden tarjoavien rahapeliautomaattien (peliautomaatti) osalta, että vastike muodostuu panosten kokonaismäärästä, josta vähennetään pelaajille maksettavien voittojen suuruinen osuus (em. asia Glawe, tuomion 13 kohta). On kuitenkin korostettava, että arvonlisävero soveltuu huonosti sattumanvaraisiin peleihin liittyviin liiketoimiin, kuten komissio on todennut kuudetta direktiiviä koskevassa ehdotuksessaan (ks. Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 16). Tämän vuoksi on tuskin soveliasta tehdä näiden liiketoimien verottamisesta mitään sellaisia yleisiä johtopäätöksiä, joita voitaisiin soveltaa tavaroiden tavanomaisten luovutusten verottamiseen. Lisäksi on tärkeää ottaa huomioon se, että edellä mainitussa asiassa Glawe annetussa tuomiossa se panosten määrä, jota ei ollut sisällytetty veron perusteeseen, oli todellakin luovutettu niille pelaajille, jotka voittivat. Edellä mainitussa asiassa Glawe annetun tuomion taustalla olevat seikat eroavat näin ollen olennaisesti tämän nyt käsiteltävänä olevan asian taustalla olevista seikoista, jossa kyse on sellaisesta kuluttajan maksamasta hinnanosasta, joka jää verovelvolliselle siinä tapauksessa, ettei kuluttaja sitä käytä hyväkseen.

31 Lopuksi on todettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että veron perustetta, joka muodostuu myyntiluettelon mukaisesta täydestä hinnasta, on alennettava pääasiassa kyseessä olevan kaltai-

sen myynninedistämisjärjestelmän yhteydessä heti sen jälkeen, kun kuluttaja nostaa tai käyttää muulla tavalla määrän, jolla hänen erillistä tiliään on hyvitetty.

32 Freemans ja komissio väittävät tosin, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa tarkoitetaan tapauksia, joissa vastikkeen alentaminen johtuu sellaisesta sopimussuhteen muutoksesta, joka on tehty vasta liiketoimen suorittamisen jälkeen. Edellä mainittua säännöstä ei näin ollen voida soveltaa, jos, kuten pääasiassa, hyvityksen antamisesta määrätään heti alusta alkaen siinä osapuolten välisessä sopimuksessa, jonka perusteella luovutus tapahtuu, vaikka hyvitys toteutuukin tosiasiallisesti vasta myöhemmin. Freemans ja komissio vetoavat tämän osalta edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetun tuomion 31 kohtaan, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kyseinen säännös koskee sellaisia sopimussuhteita, jotka on suoraan solmittu kahden sopimuspuolen välillä ja joita myöhemmin muutetaan, esiintyvään tavalliseen tilanteeseen.

33 Tältä osin riittää todeta, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan sanamuoto ei edellytä, että tämän säännöksen soveltaminen vaatisi tällaista sopimussuhteen myöhempää muutosta. Tällä säännöksellä näet velvoitetaan periaatteessa jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä (ks. asia C-330/95, Goldsmiths, tuomio 3.7.1997, Kok. 1997, s. I-3801, 16—18 kohta). Lisäksi mikään ei osoita, että yhteisöjen tuomioistuin olisi edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa halunnut rajoittaa tämän säännöksen soveltamisalaa. Asiassa Elida Gibbs annetun tuomion taustalla olevista tosiseikoista ilmenee sitä vastoin, ettei sopimussuhdetta ollut muutettu millään tavalla. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tästä huolimatta, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa oli sovellettava.

34 Freemans väittää toissijaisesti, että 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen myynninedistämisjärjestelmän yhteydessä veron perustetta on alennettava sillä hetkellä kun edustajan tiliä hyvitetään rahamäärällä, joka on omiin ostoihin kohdistuvaa hyvitystä.

35 Kuitenkin sillä hetkellä, kun Freemans hyvittää kirjanpidossaan edustajan hyväksi perustettua tiliä kyseisellä määrällä, se ei ole vielä maksanut omiin ostoihin kohdistuvia hyvityksiä edustajalle. Jos edustaja näet jättää käyttämättä tämän määrän, se jää Freemansille ja lisätään Freemansin tuloslaskelmaan. Ainoastaan silloin, kun asiakas käyttää omiin ostoihin kohdistuvat hyvitykset, jotka Freemans on sille tosiasiallisesti antanut, vastaavan oston veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin, kuten kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa säädetään.

36 Ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava näin ollen, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että postimyyntiluettelon perusteella postimyynnillä asiakkaalle tämän omaan käyttöön luovutettujen tavaroiden osalta silloin, kun luovuttaja myöntää asiakkaalle hyvitystä myyntiluettelon mukaisesta hinnasta ja erillistä tiliä hyvitetään asiakkaan hyväksi tämän hyvityksen määrällä sillä hetkellä, kun asiakas suorittaa luovuttajalle kuukausittaisia maksueriä, ja kun asiakas voi tällöin nostaa tai käyttää muulla tavalla välittömästi tämän hyvityksen, veron perusteena on asiakkaalle myytyjen tavaroiden myyntiluettelon mukainen täysi hinta, josta vähennetään vastaavasti tämän hyvityksen määrä sillä hetkellä, kun asiakas nostaa tai käyttää muulla tavalla tämän hyvityksen.

Oikeudenkäyntikulut

37 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan ja Kreikan hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut VAT and Duties Tribunal, Londonin 14.1.1999 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että postimyyntiluettelon perusteella postimyynnillä asiakkaalle tämän omaan käyttöön luovutettujen tavaroiden osalta silloin, kun luovuttaja myöntää asiakkaalle hyvitystä myyntiluettelon mukaisesta hinnasta ja erillistä tiliä hyvitetään asiakkaan hyväksi tämän hyvityksen määrällä sillä hetkellä, kun asiakas suorittaa luovuttajalle kuukausittaisia maksueriä, ja kun asiakas voi tällöin nostaa tai käyttää muulla tavalla välittömästi tämän hyvityksen, veron perusteena on asiakkaalle myytyjen tavaroiden myyntiluettelon mukainen täysi hinta, josta vähennetään vastaavasti tämän hyvityksen määrä sillä hetkellä, kun asiakas nostaa tai käyttää muulla tavalla tämän hyvityksen.

Gulmann Skouris Schintgen

Macken Colneric

Julistettiin Luxemburgissa 29 päivänä toukokuuta 2001.

R. Grass C. Gulmann

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja